



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 04-05-2018

Αριθμός απόφασης: **2291**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 04-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, Α.Φ.Μ., με έδρα στην Αθήνα, οδός, κατά:

1) Της αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,

2) της αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και

3) της αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ,

2) την αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, και

3) την αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από **01-12-2017** οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 04-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 1.400,00 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 1.680,00 € ήτοι , συνολικό ποσό 3.080,00 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών βάσει ελέγχου, με την προσθήκη της συνολικής καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων (ποσού 7.000,00€) στα δηλωθέντα καθαρά φορολογητέα κέρδη.

Η ως άνω αναφερόμενη Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της από 01-12-2017 έκθεσης μερικού φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

2) Με την υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 910,00 €, πλέον 1.092,00 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 2.002,00 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

3) Με την υπ' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 § 1 του ν. 4472/2017, ποσού 455,00 € (910,00 Χ50%) λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, στη χρήση 2007 καθόσον ως λήπτρια, από την επιχείρηση, Α.Φ.Μ., δύο (2) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 7.000,00 € , διενέργησε έκπτωση του φόρου αυτών ποσού 910,00 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το υπ' αριθμ. πρωτ./20-12-2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, την **15/01/2014** παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ, δελτίο πληροφοριών (αριθμός Υ.Σ.Ε./19-12-2013) λαμβάνοντας αριθμ. Πρωτ./15-01-2014, με το οποίο γνώρισε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. ότι, κατόπιν της με αριθμό/13 εντολής έρευνας - επεξεργασίας η οποία πραγματοποιήθηκε προέκυψε έκδοση εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, από την επιχείρηση, Α.Φ.Μ. Μεταξύ των ληπτών της ως άνω επιχείρησης ήταν και η προσφεύγουσα εταιρεία η οποία εμφανίζεται, βάσει των Συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών (άρθρου 20 Π.Δ. 186/1992) να έχει λάβει από την ως άνω εκδότρια εταιρεία δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.000,00 €. Επίσης ζήτησε από τον Προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ. τον φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων (στο σύνολό τους ή στο πρόσωπο του εκδότη).

Ακολούθως, το ως άνω δελτίο πληροφοριών διαβιβάστηκε λόγω αλλαγής αρμοδιότητας, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ, στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ με το αριθμ. πρωτ.ΕΜΠ/27-01-2014 διαβιβαστικό έγγραφο το οποίο και παρελήφθη την **18-02-2014** από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ λαμβάνοντας αριθμ. πρωτ./18-02-2014.

Συνέπεια των ως άνω εγγράφων του Σ.Δ.Ο.Ε. - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, και βάσει της υπ' αριθμ./ 26-04-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη χρήση 2007, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις από 01-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. Φιλίππου Βασιλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Των προσβαλλόμενων Πράξεων έχει προηγηθεί η έκδοση της υπ' αριθμ./04-11-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 7.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων 2§1, 11§1, 12§1, και 18§§2,5 & 9 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Η παράβαση αφορά σε λήψη, από την προσφεύγουσα εταιρεία στην χρήση 2007, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων αξίας εκδόσεως της επιχείρησης, Α.Φ.Μ.

Η ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της από 04-11-2014 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Κατά της ως άνω πράξης η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας την με ημερομηνία κατάθεσης 17-12-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ζητώντας την ακύρωσή της.

Ακολούθως η Υπηρεσία μας, εξέδωσε την με αριθμό/10-03-2018 Απόφαση, με την οποία απέρριψε την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας.

Κατά της ως άνω Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (...../10-03-2015), η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον των ΔΔ τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/4/2015 και με αριθμό κατάθεσης δικαστική προσφυγή.

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης καθώς και από το αρχείο του Υποσυστήματος TAXIS η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 (χρήσεις 2007, 2008 και 2009), αποδεχόμενη το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 38883697/2010, συνολικού ποσού 13.589,41 ευρώ, ΑΧΚ/16-12-2010 το οποίο και εξόφλησε .

Μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το ως άνω έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. - Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών (παραλαβή αυτών από την ως άνω Δ.Ο.Υ. την **18-02-2014**) που αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία και εκδόθηκε βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ. 1019/2011 οικον. ετών 2008,2009 και 2010 (...../17-10-2014) το οποίο η προσφεύγουσα δεν απεδέχθη εντός της οριζόμενης από την παραγράφο 5 της ίδιας ΠΟΛ. προθεσμίας, ήτοι εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Στην συνέχεια διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ στην προσφεύγουσα , φορολογικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ με τις γενικές διατάξεις για τη διαχειριστική περίοδο 01-01-2007 έως 31-12-2007, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις από 01-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτή της του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα οποία τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την χρήση 2007 κρίθηκαν ανεπαρκή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του έκδοτη φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση όλων των παραπάνω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Οι υποθέσεις της επίδικης χρήσης έτους 2007 έχουν παραγραφεί και συγκεκριμένα:

Το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του έκρινε επί του καθεστώτος των παρατάσεων παραγραφής του χρόνου των φορολογικών αξιώσεων και ειδικότερα έκρινε ότι οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10

του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. Παράλληλα διατύπωσε ευρύτερη θέση επί του ζητήματος και ειδικότερα έκρινε ότι: α) Η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, β) Η προθεσμία της παραγραφής πρέπει να είναι γνωστή στο φορολογούμενο εκ των προτέρων και να είναι κατανοητή, γ) Οι συνεχείς παρατάσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό φορολογικών βαρών παραβιάζουν όχι μόνο την αρχή της αναλογικότητας και του Κράτους Δικαίου αλλά και την αρχή της ασφάλειας του δικαίου που πηγάζει από τις διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος και δ) Με την καθιερωμένη πρακτική των διαδοχικών και συνεχών παρατάσεων, η βασική πενταετής παραγραφή δεν είχε ουσιαστικά καμία αξία.

Περαιτέρω το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθμ. 2934/2017 απόφαση του Β' Τμήματος (επταμελές) έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκειται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010.

Σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 σε συνδυασμό με την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003, όπως ισχύει, θεσπίστηκε η παράταση της παραγραφής του ελέγχου για δύο (2) έτη, πέραν του χρόνου που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις για τις υποθέσεις πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, εφόσον έως την 31.12.2002 (ότε και παραγράφηκαν) έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον έλεγχο οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ.. Δηλαδή, η παράταση του χρόνου παραγραφής των χρήσεων είναι δυνατή, μόνο εφόσον έως την 31.12.2012, είχαν εκδοθεί για τις ανωτέρω παραβάσεις οι σχετικές εντολές ελέγχου και είχαν κοινοποιηθεί οι σχετικές αποφάσεις κυρώσεων. Η παράταση αφορά στις χρήσεις που βαρύνονται με τις παραβάσεις αυτές, περαιτέρω όμως μετατίθεται η παραγραφή και των επόμενων χρήσεων για τις οποίες ο προβλεπόμενος χρόνος παραγραφής είναι προγενέστερος από τον νέο (παραταθέντα) χρόνο παραγραφής, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή.

Η αρχική με αριθμ. εντολή ελέγχου σε βάρος της για τα τιμολόγια της εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ την 27-05-2014 ενώ η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ. μαζί με την από 04.11.2014 Έκθεση Ελέγχου της κοινοποιήθηκε την 17.11.2014. Συνεπώς, ήδη κατά το χρόνο εκδόσεως της/27-05-2014 εντολής ελέγχου η ένδικη παραγραφή είχε ήδη συμπληρωθεί και το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει σε αυτή ήδη από 31.12.2013. Η δε διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003 δεν καταλαμβάνει την υπό κρίση περίπτωση αφού η ένδικη παραγραφή είχε ήδη συμπληρωθεί την 31.12.2013, δεδομένου ότι ως την

ημερομηνία αυτή ουδεμία εντολή ελέγχου αλλά και ουδεμία απόφαση επιβολής προστίμου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή / ΦΠΑ της είχε κοινοποιηθεί.

Το με αριθμ. πρωτ./20.12.2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ είχε ήδη συνταχθεί πριν την 31.12.2013, ήταν δηλαδή σε γνώση της φορολογικής αρχής πριν την λήξη της πενταετίας, πλην όμως ουδόλως της κοινοποιήθηκε. Συνεπώς σε κάθε περίπτωση έχει επέλθει παραγραφή.

Τα ανωτέρω προκύπτουν και από το το υπ' αριθμ. Δ15Α 1076425 ΕΞ 13.05.2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με θέμα « Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων » στο οποίο ρητώς αναφέρονται τα εξής: «...3. Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που έληγαν στις 31.12.2013 παρατάθηκαν κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, για υποθέσεις, για τις οποίες εκδόθηκαν εντολές ελέγχου, μέχρι τις 31.12.2013.....5. Συνεπώς τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων 2006 και 2007, υποθέσεων για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013 εντολή ελέγχου διαφυλλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015, αφού τότε λήγει, για τις χρήσεις αυτές, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, μπορούν όπως αυτά να καταστραφούν πριν την ημερομηνία αυτή, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης».

2) Η φορολογική αρχή: α) διατύπωσε γενικόλογους χαρακτηρισμούς ως προς την εικονικότητα της εκδότριας των επίμαχων τιμολογίων εταιρίας, Α.Φ.Μ. εταιρίας, β) δεν απέδειξε, αν και είχε το βάρος της απόδειξης, ότι η εν λόγω εκδότρια εταιρεία δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή το κρίσιμο έτος 2007, γ) δεν υπέδειξε τον πραγματικό πάροχο των επίμαχων υπηρεσιών και δ) δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο του ελέγχου ότι αυτή γνώριζε ότι η υπερβολή της, είχε παραβατική φορολογική συμπεριφορά.

3) Τελούσε σε καλή πίστη έναντι της εταιρίας, ως λήπτρια των επίμαχων τιμολογίων και η φορολογική αρχή έπρεπε να αναγνωρίσει την δαπάνη των επίμαχων τιμολογίων στα λογιστικά της βιβλία και συνεπώς να εκπέσει την δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006 και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν. 3888/2010:

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή σύμφωνα με πρώτο εδάφιο της παραγράφου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/28.01.2011: «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή, για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.»

Επειδή σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣΤΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 περίπτωση γ' του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται από την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενεργεία αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την ' Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Ύστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ' της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ

2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

2011 και μετά Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό Κανόνας πενταετούς παραγραφής
 με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)
 και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου Η εφαρμογή των διατάξεων
 νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, προϋποθέτει συμπληρωματικά
 εδ. α', ν. 4174/2013) στοιχεία

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) Αφορά αποκλειστικά την
 περίπτωση μη
 υποβολής δήλωσης
 στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων

της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α` της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή περιήλθαν σε γνώση αρχικά της Δ.Ο.Υ. ΙΔ΄ ΑΘΗΝΩΝ και στην συνέχεια της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ./20-12-2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. – Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, (παραλαβή αρχικά αυτού από Δ.Ο.Υ. ΙΔ΄ ΑΘΗΝΩΝ την **15-01-2014** και ακολούθως διαβίβασή του στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ και παραλαβή του την **18-02-2014**, όπως ανωτέρω λεπτομερώς αναγράφεται) και αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία οικονομικού έτους 2008, συνέπεια της υπ΄ αριθμ./26-04-2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις από 01-12-2018 εκθέσεις : α) μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και β) μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ

Ο διενεργηθείς έλεγχος έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τη χρήση 2007 ανεπαρκή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) λόγω λήψης δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων αξίας (Τιμολόγια Πώλησης – Δελτία Αποστολής) συνολικής καθαρής αξίας 7.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 910,00 € εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι την **31/12/2018**, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997, των άρθρων 84§§1,4 και 68 του ν.2238/1994, των άρθρων 57 και 49 του Ν 2859/2000.

Επειδή για την παράβαση της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη στη χρήση 2007, εκδόθηκε την 04-11-2014 η υπ΄ αριθμ./04-11-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Κ.Β.Σ. – Άρθρο 5 & 9 του ν. 2523/1997 η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την 17-11-2014..

Επειδή οι προσβαλλόμενες υπ΄ αριθ.: α)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, β)/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, και γ)/2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, εκδόθηκαν βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος

ελέγχου την 05-12-2017 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013, την 26-12-2017.

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός της δεκαετούς προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτωση β΄ του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και των άρθρων 57 και 49 του Ν. 2859/2000, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων για τη χρήση 2007 (οικονομικό έτος 2008) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όπως προαναφέρεται, με βάση την αριθμ./27-5-2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε έλεγχος Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) στην προσφεύγουσα εταιρία για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, συντάχθηκε δε η από 04/11/2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. Βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε η με αριθμ./2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 5§10 περιπτ. β΄ του ν. 2523/97, λόγω λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία στη χρήση 2007, δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 7.000,00€ πλέον ΦΠΑ 910,00€.

Επειδή, κατά της ως άνω με αριθμ./2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΚΒΣ, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ./17-12-2014 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία αιτήθηκε την ακύρωση ή τροποποίηση της εν λόγω Πράξης ΚΒΣ, ισχυριζόμενη ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, κατά την λήψη των οποίων τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, επί της ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας εξέδωσε τη με αριθμ./2015 Απόφαση με την οποία απέρριψε την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή και στο σύνολό τους τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων καθώς επίσης και τον ισχυρισμό της περί καλής πίστης κατά τη λήψη αυτών.

Κατά της με αριθμ./2015 Απόφασης της Δ.Ε.Δ., η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθμό / ημερομηνία κατάθεσης/14-4-2015 προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Κατόπιν τούτων, η κρίση περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη των ως άνω ληφθέντων από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων, καθώς επίσης και η κρίση της καλοπιστίας από την προσφεύγουσα κατά τη λήψη αυτών, ανήκει στην δικαιοδοσία των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/2015 της ΓΓΔΕ (Κοινοποίηση της με αριθμ. 970/2014 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ), ο κακής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2016 της ΓΓΔΕ (Κοινοποίηση της με αριθμό 134/2016 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ), η προσφεύγουσα δεν δύναται να εκπέσει το ΦΠΑ των ως άνω ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Επειδή με το άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 , πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις του άρθρου του ν.4509/2017.

Επειδή με το άρθρο 58 § 1 περ. α' το άρθρο 58^Α του Ν. 4174/2013 και 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β), γ)

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

.....

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επεικότερη και συγκεκριμένα :

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58§1 ΚΦΔ (10%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (53 μήνες*0,73%= 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.680,00 €	(1.400 X 10%) 140,00 €	(1.400 X 38,69%) 541,66 €	681,66 €	681,66 €

Ως προς το Φ.Π.Α.

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ^Α §1 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (53 μήνες*0,73%=38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.092,00 €	(910 X 50%) 455,00 €	(910 X 38,69%) 352,08 €	807,08 €	807,08 €

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις ανωτέρω οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εκθέσεων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου	1.400,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	681,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.081,66 €

2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2007
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	910,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	807,08 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.717,08€

3) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 § 1 του ν.

4472/2017, ποσού: **455,00 €** (910,00 Χ50%)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.